

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 29603C

Inscrit le 13 décembre 2011

Audience publique du 29 mars 2012

**Appel formé par
la société à responsabilité limitée ...,**

...,

contre

**un jugement du tribunal administratif du 3 novembre 2011 (n° 27497 du rôle)
dans un litige l'opposant à**

**une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial
communal, d'impôt sur la fortune et de retenue d'impôt sur les revenus de
capitaux**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 29603C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 13 décembre 2011 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par ses organes en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 3 novembre 2011, par lequel ledit tribunal a rejeté comme n'étant pas fondé son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 août 2010 (n° C 15729 du rôle) ayant rejeté comme non fondée sa réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2003 à 2007, les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004 à 2007 et les bulletins de l'impôt sur la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2004 à 2007, tous émis le 16 décembre 2009 par le bureau d'imposition Sociétés ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 28 décembre 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 30 janvier 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 mars 2012.

Le 10 novembre 2009, le service de révision de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *service de révision* », émit à la demande du préposé du bureau d'imposition Sociétés ... du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *bureau d'imposition* », un rapport sur la vérification des livres et documents comptables de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., désignée ci-après par la « *société* ... », portant sur les exercices 2003 à 2007 inclus et arrivant à la conclusion que les impositions des années 2003 à 2007 seraient à redresser en incorporant notamment certaines distributions cachées de bénéfices et qu'il y aurait lieu de porter plainte auprès du Procureur de l'Etat pour escroquerie fiscale au sens du paragraphe 396 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ».

En date du 16 décembre 2009, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2003 à 2007, les bulletins de l'impôt sur la fortune des années au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004 à 2007 et les bulletins de l'impôt sur la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2004 à 2007.

Les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2003 à 2007 renseignent que « *l'imposition est basée sur le rapport du service de révision* » et font état de distributions cachées de bénéfices en indiquant à titre d'explication : « *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux* ».

Par courrier de son mandataire du 23 février 2010, la société ... fit introduire une réclamation à l'encontre des bulletins d'impôt précités auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* ».

Par décision du 20 août 2010 (n° C 15729 du rôle), le directeur déclara ladite réclamation, d'une part, irrecevable en ce qu'elle concerne les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006 et, d'autre part, recevable mais non fondée en ce qu'elle concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2003 à 2007, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004 à 2007 et les bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux des années 2004 à 2007. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 24 février 2010 par Me Jean-Pierre Winandy, au nom de la société à responsabilité limitée..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007, les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005, 2006 et 2007, ainsi que contre les bulletins de l'impôt sur la retenue sur revenus de capitaux des années 2004, 2005, 2006 et 2007, tous émis le 16 décembre 2009 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005, 2006 et 2007 sont critiqués à l'aide de moyens qui visent les bulletins de la base d'assiette y afférentes ;

qu'en application du paragraphe 5 de la 2^e GewStVV du 16 novembre 1943 et de la GewStR 13 (cf. paragraphe 7 GewStG.), les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005, 2006 et 2007 se trouvent affectés d'office pour le cas où il résulterait du recours sous analyse une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir opéré des redressements par rapport aux résultats déclarés pour les années 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007 ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante a pour objet l'exploitation d'une agence immobilière ainsi que le commerce de meubles et de décorations, l'aménagement d'espaces privés et d'espaces de bureaux ; qu'elle peut encore effectuer tous placements immobiliers ou mobiliers, contracter tous emprunts, avec ou sans affectation hypothécaire, tant pour son propre compte que pour le compte de tiers, se porter garant ou caution pour le compte de tiers et, en général, faire tous actes, transactions ou opérations commerciales et financières, mobilières et immobilières, se rattachant directement ou indirectement à son objet social ;

Considérant que les parts sociales sont détenues intégralement par le sieur ... ; qu'à partir du 21 septembre 2006 les parts sociales sont détenues intégralement par le père de celui-ci, i.e. par le sieur ... ;

Considérant que, sur ordre du préposé du bureau d'imposition, la comptabilité de la requérante a fait l'objet d'une vérification au sens du § 162 AO par le service de révision des contributions ;

Considérant qu'il ressort entre autres du rapport du service de révision comportant quelques 50 remarques, constatations spéciales et conclusions que, d'une part, la requérante n'a pas déclaré les recettes effectivement encaissées et, d'autre part, elle a simulé le montant des dépenses d'exploitation de sorte que selon le réviseur il y aurait lieu de porter plainte auprès du Procureur d'État pour escroquerie fiscale au sens du § 396 AO ;

Considérant que dans sa requête introductive, la réclamante relève 5 constatations spéciales faites par le réviseur, notamment les points 12, 14, 16, 47 et 48 du rapport du service de révision ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont recevables en ce qu'elles entreprennent les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005, 2006 et 2007 et les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux des années 2004, 2005, 2006 et 2007 ;

En ce qui concerne les charges à payer (point 12 du rapport du service de révision)

Considérant que le bureau d'imposition n'a pas admis en déduction des provisions pour honoraires de comptabilité et d'avocats, ainsi que des provisions pour frais de publicité et d'assurances au titre des années 2003 et 2004 ;

Considérant que les montants des provisions non admises se présentent comme suit :

	2003	2004
➤ Comptabilité	5.000,00	10.000,00
➤ Avocats	2.000,00	4.000,00
➤ Publicité	2.000,00	4.000,00
➤ Assurances	1.500 00	3.000 00
Total :	10.500,00	21.000,00

Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise constituent des dépenses d'exploitation déductibles ;

Considérant qu'aux termes de l'article 12 L.I.R., ne sont pas déductibles les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille ;

que les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou son activité, rentrent également parmi ces dépenses ;

Considérant que la réclamante n'a pas produit d'explication au sujet des provisions forfaitaires de comptabilité ou d'avocats ;

Considérant que les montants non admis relatifs aux provisions d'assurances et de publicité concernent, d'une part, des primes d'assurances privées de l'associé (point 32 du rapport du service de révision) et, d'autre part, des cotisations au... (point 39 du rapport du service de révision) ;

Considérant que d'ailleurs, la réclamante ne critique pas les majorations opérées ;

En ce qui concerne les déclarations rectificatives des années 2004 à 2006 (point 14 du rapport du service de révision)

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal qu'en date du 8 décembre 2008, la requérante a produit des déclarations rectificatives pour les années 2004, 2005 et 2006 ;

qu'il résulte d'un courrier daté du 1^{er} décembre 2008 adressé au réviseur, que la réclamante aurait « remarqué certains manquements dans la comptabilité qui ont nécessité des changements » ;

Considérant que dans sa requête introductive, la requérante se borne à informer le directeur que certains extraits de compte n'avaient pas été transmis à la fiduciaire suite à des erreurs de transmission de données ; qu'à la suite des déclarations rectificatives auraient été établies ;

Considérant qu'en vertu du rapport du service de révision, un compte bancaire auprès de la Banque ... n'a pas été repris dans la comptabilité ;

que lors de l'établissement des bilans fiscaux pour les années 2004 et 2005, le réviseur a encore considéré des recettes supplémentaires qui ont été déclarées ;

Considérant qu'en violation des obligations légales résultant de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, les comptes annuels rectifiés annexés aux déclarations rectificatives des années 2004, 2005 et 2006 n'ont jamais été déposés au registre de commerce et des sociétés ;

Considérant qu'il n'est pas clair si la réclamante critique ce point du rapport du service de révision ; qu'elle ne demande d'ailleurs pas une rectification ou une modification des comptes annuels ;

En ce qui concerne les commissions ... & ... (point 16 du rapport du service de révision)

Considérant qu'au cours de l'année d'imposition 2003, la requérante a déclaré des commissions touchées par la société anonyme belge ... et ..., B-..., pour un montant total de 188.037,33 euros ;

que le réviseur a majoré les commissions déclarées d'un montant supplémentaire de 205.972,69 euros ;

Considérant que la réclamante fait valoir que le montant mis en compte par le réviseur serait surfait ; qu'elle produirait un certificat émis par ... & ... montrant le montant effectivement reçu ;

que la réclamante ne critique pas le fait que le montant ajouté de 205.972,69 euros a été qualifié de distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164, alinéa 3 L.I.R. ;

Considérant cependant que le dossier fiscal contient trois fiches du Service Public Fédéral belge que la société belge susmentionnée a payé au cours de l'année 2003 un montant total de 394.010,20 euros à la réclamante en tant que commissions, courtages, ristournes commerciales etc. ;

Considérant qu'à cette date, la réclamante est restée en défaut de produire un certificat de ... & ... ou d'autres pièces probantes ;

Considérant qu'il en résulte que c'est à bon droit que le résultat de l'année 2003 a été majoré d'un montant de 205.972,69 euros ;

En ce qui concerne les commissions versées à Mme ... (point 47 du rapport du service de révision)

Considérant qu'il résulte du rapport du service de révision que des commissions payées à Madame ... des montants respectifs de 30.000 euros (2003), de 50.000 euros

(2004), de 200.000 euros (2005) et de 332.532,70 euros (2006) ont été qualifiées de distributions cachées de bénéfices ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164 alinéa 3 L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices si un associé, sociétaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont, normalement, il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle, décision C 9679) ;

Considérant que la réclamante fait valoir que les commissions versées à l'épouse de l'associé seraient justifiées par le fait que celle-ci a apporté des clients à la réclamante lui permettant de réaliser un certain chiffre d'affaires ;

qu'il serait usuel dans le secteur en question, i.e. la promotion immobilière, de payer des commissions de 3% ;

que la réclamante juge l'impact de la requalification en une distribution cachée de bénéfice comme étant moins important en raison du fait que les distributions cachées de bénéfices seraient imposables à raison de 50% ;

Considérant cependant qu'en 2003, le chiffre d'affaires déclaré consiste en majeure partie en des commissions reçues par la société belge ... & ... ; qu'en dehors de ces commissions, la réclamante a encore comptabilisé des produits facturés d'avance d'un montant de 23.800 euros, ainsi que d'autres produits d'exploitation d'un montant de 34.011 euros ;

que le rapport entre les commissions payées à la dame ... et le chiffre d'affaires déclaré autre que les commissions de la société ... & ... représente 51 pour cent pour l'année 2003 ;

Considérant que le montant des commissions payées à la dame ... a augmenté de 200.000 euros en 2005 à 332.532,70 euros en 2006, tandis que le chiffre d'affaires déclaré a diminué de 2.715.603,95 euros en 2005 à 2.183.595,47 euros en 2006 ;

qu'il n'est pas clair sur base de quelle partie du chiffre d'affaires les commissions ont été allouées à la dame ... ;

Considérant encore qu'il résulte du rapport du service de révision que la dame ... est salariée auprès de la société à responsabilité limitée ... à partir du 1^{er} mai 2006 ;

Considérant qu'en l'occurrence, la requérante n'a pas fourni de preuve que les commissions payées représentent la contrepartie d'une prestation effectivement fournie ou d'une activité commerciale effectuée selon le principe de la pleine concurrence de sorte que le moyen de la réclamante reste à l'état de pure allégation ;

Considérant que tant les avantages directs qu'indirects peuvent constituer une distribution cachée de bénéfices ;

que l'avantage indirect dont a bénéficié l'associé tire son origine de la relation particulière entre associé et société ;

Considérant qu'il y a lieu confirmer la requalification en distributions cachées de bénéfices des commissions versées à Mme ... ;

En ce qui concerne les achats chantier ... (point 48 du rapport du service de révision)

Considérant qu'au titre de l'année d'imposition 2007, l'associé unique a vendu deux terrains d'une surface totale de 17,62 ares à la réclamante pour un prix de 3.000.000 euros afin que celle-ci y construise une résidence avec 22 appartements ; que l'associé avait acquis ces terrains en date du 23 février 2006 ;

que la surface totale des terrains acquis s'élevait à 34,62 ares à un prix d'acquisition total de 232.041,75 euros augmenté de frais d'acte de 2.087,39 euros ;

Considérant que le prix d'acquisition des terrains cédés par l'associé à la réclamante s'élève dès lors à $(232.041,75 + 2.087,39) \times 17,62/34,62 = 119.161,05$ euros ;

Considérant que le réviseur a conclu à une distribution cachée de bénéfices en raison d'un prix de vente exagéré ;

qu'il a évalué un prix de vente usuel entre tiers en tenant compte de l'indice semestriel des prix à la construction, i.e. $119.161,05 \text{ euros} \times 652,26/625,70 = 124.219,26$;

que la distribution cachée de bénéfices au profit de l'associé déterminée par le réviseur s'élève à $3.000.000 - 125.000 = 2.875.000$ euros ;

Considérant qu'il résulte encore du rapport du réviseur que les frais d'infrastructure du lotissement entier, ainsi que les plans de la résidence sont à charge de la réclamante et d'une autre société ;

Considérant que la réclamante fait valoir que le prix de vente usuel entre tiers évalué par le réviseur ne correspondrait pas à la réalité économique et renvoie à une série d'écrits ;

Considérant que le dossier fiscal contient des courriers de la fiduciaire prenant position au point 48 du rapport du service de révision, ainsi qu'une copie d'un courrier d'un notaire luxembourgeois qui informe l'associé que la loi du 26 décembre 1976 limitant les prix de revente des terrains ne s'appliquerait pas à des terrains munis d'une autorisation de construire, comme en l'espèce, mais à des immeubles en état futur d'achèvement ;

que les prix de vente de terrains munis d'une autorisation de construire varient en fonction des prix du marché ;

Considérant qu'il y a distribution cachée de bénéfices si un associé, sociétaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont, normalement, il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que tant les distributions ouvertes que les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable d'une société ;

Considérant que les relations entre une société et les associés doivent se nouer comme entre tiers ;

Considérant qu'en l'occurrence, l'associé a reçu l'avantage d'un prix de vente très élevé par rapport au prix d'acquisition investi quelque 20 mois plus tôt ;

qu'un gestionnaire prudent et avisé d'une société n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers ;

Considérant que même si un prix de vente supérieur à celui évalué par le réviseur serait éventuellement acceptable, il n'en reste pas moins que l'avantage du paiement du prix

de vente de 3.000.000 euros tire son origine de la relation particulière entre associé et société ;

Considérant qu'il en résulte que la distribution cachée de bénéfices de 2.875.000 euros en relation avec la vente de ce terrain est dès lors à confirmer ;

Considérant finalement que la réclamante critique le réviseur en ce qu'il n'aurait pas respecté les dispositions du § 204 AO ;

Considérant que le bureau d'imposition doit instruire d'office conformément aux §§ 204 et 205 AO et appliquer la loi d'impôt (§ 166 AO) ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le réviseur a notifié cinq mesures d'instruction à la réclamante pour recueillir des informations sur les faits de la cause ; qu'il a convoqué le contribuable au mois d'avril 2009 pour avoir des informations supplémentaires, et notamment sur les trois points critiqués dans la requête introductive ;

Considérant que d'ailleurs, la réclamante n'a jamais fourni de réponse à la dernière mesure d'instruction qui lui a été notifiée en date du 16 juin 2009 ;

qu'il résulte du dossier fiscal que le réviseur a donc respecté son obligation d'instruction au sens des §§ 204 et 205 AO ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;

En ce qui concerne les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux des années 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 146 L.I.R., les distributions cachées de bénéfices tant ouvertes que cachées, sont passibles de la retenue sur revenus de capitaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 148 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt applicable pour l'année 2004 est de 20%, à moins que le débiteur des revenus prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices, n'est jamais présumé ;

Considérant que les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2004, 2005, 2006 et 2007 sont à confirmer ;

En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006

Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;

qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre le bulletin portant établissement séparé, en l'espèce notamment de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006 ;

Considérant d'ailleurs que si le bulletin d'établissement a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que la requête doit être déclarée irrecevable en ce qu'elle concerne les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006 ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 novembre 2010, la société ... fit introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 20 août 2010.

A travers un jugement du 3 novembre 2011, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme n'étant pas fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 13 décembre 2011, la société ... a fait relever appel de ce jugement du 3 novembre 2011.

A titre principal, la société ..., constatant que le rapport de révision du 10 novembre 2009, établi suite à la demande du bureau d'imposition par le service de révision, se fonde sur les §§ 169 (2), 193 et 206 (1) AO pour soutenir que ces dispositions prévoiraient certes la possibilité de vérifications sur place par le bureau d'imposition lui-même ou par des agents de contrôle qui devraient lui être subordonnés, mais que le service de révision serait indépendant des bureaux d'imposition et ferait partie intégrante de la direction de l'administration des Contributions directes, de sorte qu'il pourrait se voir déléguer uniquement par le directeur la fonction de contrôle des bureaux d'imposition. L'appelante en déduit que le bureau d'imposition n'aurait pas pu opérer une délégation de sa compétence de procéder à des vérifications sur place au bénéfice du service de révision qui aurait partant été incompétent pour procéder aux vérifications à la base de son rapport du 10 novembre 2009 qui serait ainsi illégal. Dans la mesure où la décision directoriale serait motivée en large partie par le contenu dudit rapport qui serait ainsi indivisible de la première, l'illégalité du rapport devrait entraîner l'illégalité de la décision directoriale critiquée.

Le délégué du gouvernement soulève le moyen d'irrecevabilité tiré de ce que cette argumentation de l'appelante fondée sur la nullité du rapport de révision aurait été développée pour la première fois en seconde instance et qu'elle devrait partant être qualifiée de demande nouvelle en appel qui serait prohibée par l'article 41 (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Il fait valoir que la demande nouvelle en appel serait définie comme celle qui diffère de celle contenue dans la requête introductive de première instance par son objet, par sa cause ou par les parties au procès et qu'en l'espèce, la requête introductive de première instance aurait eu pour seul objet la réformation, sinon l'annulation de la décision directoriale du 20 août 2010 portant sur sa réclamation dirigée également exclusivement contre les différents bulletins susvisés du 16 décembre 2009, de manière que la contestation élevée en seconde instance directement contre le rapport de révision du 10 novembre 2009 devrait être qualifiée de demande nouvelle en appel non admissible au vœu de l'article 41 (2) de la loi prévisée du 21 juin 1999. Le représentant étatique ajoute que l'appelante, en limitant dans sa réclamation ses contestations à certains points du rapport de révision, aurait déjà nécessairement accepté ledit rapport pour le surplus, y compris sa régularité quant à la forme.

Si le délégué du gouvernement a énoncé à juste titre qu'on entend par demande nouvelle en appel la demande qui diffère de celle contenue dans la requête introductive de première instance par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée, tandis que par moyen nouveau, on entend la raison de droit ou de fait invoquée pour la première fois par devant la Cour à l'appui d'une prétention (Cour adm. 28 avril 2011, n° 27626C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu), c'est cependant à juste titre que l'appelante argue que son argumentation relative à la nullité du rapport de révision s'analyse

en un moyen nouveau et non pas en une demande nouvelle. En effet, telle que précisée ci-avant, cette argumentation ne tend pas à obtenir l'annulation du rapport de révision du 10 novembre 2009 en tant qu'acte séparé de la décision directoriale du 20 août 2010, mais un moyen supplémentaire à l'appui de sa demande de réformation, sinon d'annulation de cette dernière décision en soutenant que le prétendu vice d'incompétence de l'auteur du rapport de révision devrait rejaillir sur la légalité de la décision directoriale.

Par voie de conséquence, l'argumentation principale de l'appelante ne rentre pas dans le champ de la prohibition des demandes nouvelles en appel prévue par l'article 41 (2) de la loi prévisée du 21 juin 1999 et l'appel est partant recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Concernant le fond du moyen principal de l'appelante, il est vrai que le § 206 (1) AO dispose en sa première phrase que « *die Finanzämter können Sachverständige zuziehen oder Prüfungsbeamte, die ihnen zugeordnet sind, verwenden* ».

Cependant, le verbe « *zuordnen* » est à traduire en français par les verbes « *affecter* » ou « *assigner* », lesquels n'expriment pas une idée de subordination et si celle-ci avait été dans l'intention des auteurs de l'AO, elle aurait dû trouver son expression dans l'utilisation du terme « *untergeordnet* ». Il s'ensuit que le § 206 (1) première phrase ne peut pas être interprété comme imposant formellement que les fonctionnaires chargés par le bureau d'imposition compétent d'effectuer un contrôle sur place auprès d'un contribuable doivent être hiérarchiquement subordonnés à ce bureau d'imposition.

En outre, l'AO doit être appliquée en tenant compte de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes. Or, celle-ci prévoit en son article 2 (2) un service de révision en tant que service autonome à côté de la direction et des services d'imposition et de recette et elle définit en son article 7 le cadre de personnel du service de révision et précise que celui-ci est « *compétent pour toute l'étendue du pays* ». L'existence d'une division « *7. révisions* » au sein de la direction, conformément au règlement grand-ducal modifié du 6 novembre 2009 fixant l'organisation de l'administration des Contributions directes, pris en exécution de ladite loi du 17 avril 1964, n'affecte pas l'existence du service de révision qui représente, au vœu de l'article 7 de la loi prévisée du 17 avril 1964, un ensemble de fonctionnaires ayant plus spécifiquement pour mission d'exécuter des contrôles sur place sur demande des bureaux d'imposition compétents.

Par voie de conséquence, l'exécution d'un contrôle sur place par un fonctionnaire du service de révision auprès de l'appelante sur demande du bureau d'imposition compétent et l'établissement, par ledit fonctionnaire, d'un rapport qui est transmis au bureau d'imposition pour servir de base à l'imposition doivent être considérés comme rentrant dans l'accomplissement d'un contrôle prévu par le § 162 (9) AO par un fonctionnaire de l'administration des Contributions valablement chargé de cette mission en ce qu'il relève du service plus spécialement prévu pour l'exécution des révisions conformément à l'article 7 de la loi prévisée du 17 avril 1964, de manière qu'il doit également être considéré comme « *zugeordneter Prüfungsbeamter* » au sens du § 206 (1) AO.

Cette conclusion ne se trouve pas énervée par l'argumentation de l'appelante relative à la prétendue intégration du service de révision à la direction de l'administration des Contributions directes et à la faculté pour lui de se voir déléguer par le directeur la fonction de contrôle des bureaux d'imposition, étant donné qu'elle procède d'une confusion entre la division « *7. révisions* » de la direction et le service de révision, la jurisprudence invoquée à l'appui de cette argumentation étant précisément relative à une hypothèse où le directeur

avait chargé des fonctionnaires de ladite division, sous son ancienne dénomination, de la mission de vérifier l'exécution de sa tâche par un bureau d'imposition déterminé.

Il s'ensuit que le moyen principal de l'appelante laisse d'être justifié.

Ensuite, en ce qui concerne ses contestations relatives aux commissions versées par la société ... & ..., l'appelante critique les premiers juges pour avoir reconnu aux moyens de preuve soumis par l'administration des Contributions directes, à savoir les fiches d'information du service fiscal belge, une valeur probante supérieure par rapport au document soumis par elle-même et dans lequel la société ... & ... aurait fait l'inventaire des commissions payées par elle. L'appelante estime qu'aucune disposition légale ne conférerait une valeur probante plus importante à des documents émanant d'une administration fiscale étrangère et que les premiers juges auraient en conséquence inversé la charge de la preuve.

Cette critique de l'appelante est cependant à rejeter, étant donné que la façon de procéder des premiers juges ne s'analyse pas en un renversement de la charge de la preuve, mais en la libre appréciation, par le juge du fond, des éléments de preuve lui soumis par les parties à l'instance.

En effet, il y a lieu de constater que les documents invoqués par le rapport de révision, et sur sa base par le bureau d'imposition et le directeur, représentent des fiches n° 281.50 que tous les contribuables belges qui sont débiteurs de commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels, sont tenus de remplir individuellement pour les paiements de telles charges et d'intégrer au récapitulatif 325.50 pour l'année d'imposition en cause à remettre à l'administration fiscale belge, la production de ces fiches individuelles et récapitulatif étant érigée par l'article 57, 1° du Code des impôts sur les revenus 1992 belge en condition pour la reconnaissance de ces charges comme frais professionnels déductibles. Les trois fiches individuelles soumises par la partie étatique renseignent un total de (189.399,47 + 11.006,19 + 193.604,54 =) 394.010,20 € attribués et payés par la société ... & ... à l'appelante au cours de l'année 2003.

Pour contester la réalité de ces chiffres, l'appelante se fonde sur un courrier de la société ... & ... lui adressé le 9 novembre 2010 et suivant lequel « *pour l'exercice fiscal 2003, selon nos livres, la société ... s.à r.l. a facturé à ... & ... S.A. la somme totale de 204.610,73 € HTVA* ».

La Cour rejoint les premiers juges dans leur appréciation que ce dernier courrier de la société ... & ... n'est pas de nature à élever la validité de la fixation des commissions payées par cette dernière à l'appelante au montant se dégageant des fiches individuelles communiquées par l'administration fiscale belge. En effet, lesdites fiches ont été établies par la société ... & ... même en exécution de ses obligations déclaratives à l'égard de l'administration fiscale belge, dont le non-respect est sanctionné par l'application d'une cotisation distincte à hauteur de 309%. Par contre, le courrier du 9 novembre 2010 a été rédigé largement plus tard et dans un cadre de relations de droit privé avec l'appelante. En outre, comme les premiers juges ont relevé à juste titre, ledit courrier ne comporte aucune explication quant à la variation entre les montants renseignés dans les déclarations de la société ... & ... à l'égard de l'administration fiscale belge et celui avancé par ledit courrier du 9 novembre 2010.

Dans ces conditions, c'est par une juste appréciation de tous les éléments en cause leur soumis que les premiers juges ont confirmé le directeur dans sa décision que le montant

des commissions touchées par l'appelante de la part de la société ... & ... était à fixer au montant de 394.010,20 €.

Relativement aux commissions payées à Madame ..., l'appelante critique le renversement de la charge de la preuve opéré par les premiers juges sur base du contenu du rapport de révision tout en écartant les éléments en sens contraire dont elle s'était prévaluée. Elle réitère ainsi son argumentation que les montants de commissions réglés par elle à Madame ... auraient figuré comme revenus dans les déclarations d'impôt personnelles et que ce fait serait suffisant pour établir que ce montant ne représenterait pas une distribution cachée, mais un revenu réel déclaré. Elle critique que les premiers juges ont refusé de tenir dument compte de cet élément en se fondant sur un fait indépendant de sa volonté, à savoir que la réalité de l'imposition d'un tel revenu professionnel dans le chef de Madame ... n'aurait pas été établie par la production du bulletin d'impôt afférent, et qu'ils auraient ainsi inversé la charge de la preuve, au motif qu'il aurait incombé à l'administration de prouver que ces commissions ne représenteraient pas un revenu professionnel. A titre subsidiaire, l'appelante ajoute que les commissions en cause correspondraient effectivement à des clients apportés par Madame ... en sa faveur et qu'une liste de ces clients pourrait être soumise sur demande.

Les premiers juges ont correctement tracé le cadre légal applicable en se référant à l'article 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « *LIR* », qui dispose comme suit :

« (1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.

(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999, « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un

faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées (Cour adm. 12 février 2009, n° 24642C, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 333).

En ce qui concerne la première condition de l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente, énoncée par l'article 164 (3) LIR, les premiers juges ont correctement déduit des informations des annexes aux bilans et comptes de profit et pertes dressés par la société ... pour les exercices 2003 à 2006 que celle-ci a versé des commissions à Madame ... à hauteur de 30.000, 50.000, 200.000 respectivement 332.532,70 € pour les années 2003, 2004, 2005 respectivement 2006. Relativement à l'existence d'une contrepartie effective et équivalente, les premiers juges ont justement constaté que l'affirmation de la société ... que la contrepartie de la part de Madame ... aurait consisté en un apport de clients n'avait été étayée par aucun élément concret en cause soumis au service de révision ou au bureau d'imposition et ils en ont valablement déduit que ces derniers ont légitimement pu émettre un doute circonstancié quant à l'existence effective d'une contrepartie pour les commissions payées par la société ... à Madame ... et par voie de conséquence quant à l'existence éventuelle d'un avantage indu accordé à Madame

Dans la mesure où, conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouvait renversée par ces éléments et où il incombait dès lors à la société ... de prouver l'absence de diminution de bénéfice indue par la réalité et l'équivalence des contreparties par elle reçues, la Cour rejoint, sur base des éléments lui soumis qui sont identiques à ceux présentés devant les premiers juges, ceux-ci dans leur analyse qu'au-delà de l'affirmation réitérée en instance d'appel, mais nullement étayée en cause, que les commissions auraient été versées en contrepartie de l'apport de clients, la société ... n'a cependant fourni ni au cours de la phase précontentieuse, ni au cours de la phase contentieuse un quelconque document ou élément concret visant à établir même partiellement un éventuel service que lui aurait rendu Madame ..., notamment en versant en cause un contrat entre Madame ... et la société ... ou des listes relevant les clients apportés par Madame ... à la société

Contrairement à l'argumentation afférente de l'appelante, le fait que les montants de commissions réglés par elle à Madame ... auraient figuré comme revenus dans les déclarations d'impôt personnelles de cette dernière n'est pas suffisant pour établir que ces montants représenteraient un revenu réel déclaré plutôt qu'une distribution cachée. En effet, le seul fait par le bénéficiaire de certains revenus de les déclarer comme relevant d'une certaine catégorie de revenus prévue par l'article 10 LIR n'est pas de nature à établir la réalité des relations économiques qui devraient être sous-jacentes à la réalisation de ces revenus pour emporter cette qualification. La même conclusion s'imposerait encore dans l'hypothèse, non établie en l'espèce, où le bureau d'imposition compétent pour l'imposition du bénéficiaire desdits revenus a admis, dans le cadre de l'imposition du bénéficiaire des revenus, la qualification des revenus proposée par ce dernier à travers sa déclaration d'impôt sur base des éléments à sa disposition, étant donné que l'imposition du débiteur de ces revenus peut encore conduire à la découverte d'éléments pertinents de nature à infirmer cette qualification et à donner lieu à un redressement de l'imposition du bénéficiaire sur base du § 222 AO.

Dans ces conditions, c'est à juste titre, en présence du faisceau d'indices dégagé en cause et du défaut par la société ... d'avoir utilement prouvé le contraire, que les premiers juges ont conclu que la première condition d'une distribution cachée de bénéfices, à savoir l'existence d'avantages indus fournis par la société ... à Madame ..., doit être considérée comme vérifiée en l'espèce.

En ce qui concerne la seconde condition posée par l'article 164 (3) LIR et tirée de l'existence d'une relation particulière entre la société ... et Madame ..., les premiers juges ont relevé à bon escient l'identité entre le domicile de Madame ... et le siège social de la société ..., localisés tous les deux à L-..., et le fait que Madame ... est l'épouse de Monsieur ... qui, depuis le 21 septembre 2006, est l'associé unique de la société ... et la mère de Monsieur ... qui était l'associé unique de la société jusqu'au 21 septembre 2006. Les premiers juges sont à confirmer en ce qu'ils ont dégagé de ces particularités de la cause des indices qui, globalement considérés, font conclure à l'existence de liens tout à fait particuliers entre la société ... et Madame

Par voie de conséquence, en présence d'indices suffisants dans le sens de l'allocation d'un avantage particulier sans contrepartie équivalente par la société ... et de l'existence de liens particuliers entre la société ... et Madame ... et à défaut par l'appelante d'avoir combattu cette apparence par des éléments concrets suffisants, c'est à juste titre que les premiers juges ont admis la qualification de distribution cachée des commissions versées par la société ... à Madame ... au cours des années 2003, 2004, 2005 et 2006 par confirmation du bureau d'imposition et du directeur. Ce volet de l'appel laisse partant d'être justifié.

En dernier lieu, l'appelante critique les premiers juges en ce qu'ils ont confirmé l'existence d'une distribution cachée de bénéfice en relation avec l'achat d'un terrain sis à ... en 2006 par Monsieur ... pour un montant de 232.041,75 € et la revente d'environ la moitié dudit terrain en 2007 par Monsieur ... à la société ... pour un montant de 3.000.000 €. L'appelante explique qu'elle aurait acquis non pas un simple terrain à construire, mais un projet immobilier portant sur la construction d'un lotissement et comprenant le terrain, les plans et l'autorisation de construire et que la valeur du lotissement pourrait être estimée à environ 9.000.000 €. Elle réitère son argumentation qu'il serait parfaitement possible dans le domaine de l'immobilier qu'en peu de temps les prix augmentent de manière considérable et invoque un courrier du notaire ayant dressé l'acte de vente pour affirmer que dans le cadre de l'acquisition du terrain en question les parties n'auraient été liées que par les lois du marché et qu'en général, on assisterait à des relations de prix terrain/construction variant entre 25 et 50%, de manière qu'en l'espèce, le prix d'achat aurait représenté 33,35% du prix de vente global de l'immeuble en construction sur le terrain litigieux s'étant élevé à 8.996.975 €.

Il se dégage des pièces versées au dossier, ainsi que des explications des parties en cause, convergentes sur ce point, qu'en date du 23 février 2006, Monsieur ... , entretemps associé unique de la société ..., a acheté des terrains sis à ... d'une surface totale de 34,62 ares au prix total de 232.041,75 €. Le 24 octobre 2007, Monsieur ... a vendu une partie desdits terrains, en l'occurrence la parcelle n° ... portant sur une surface de 17,62 ares, à la société ... au prix de 3.000.000 €.

Concernant la distribution cachée de bénéfices imputée de ce chef à l'appelante, il y a lieu de se référer à l'article 164 (3) LIR précité, ainsi qu'aux développements y relatifs supra.

Il y a lieu de constater à partir des éléments en cause qu'en date du 23 février 2006, Monsieur ... a acquis, ensemble avec son épouse, Madame ..., à titre personnel seulement

2 parcelles, dont la parcelle n° ... ensuite cédée à la société ..., couvertes par un projet de lotissement plus vaste et que la société ... s.à r.l., ci-après désignée par la « *société* ... », dont Monsieur était également l'associé, a acquis le même jour un nombre important d'autres parcelles faisant partie du même projet de lotissement qui, d'après le certificat de la bourgmestre de la Commune de ... du 15 février 2006, avait été présenté par la société

Il résulte également des éléments en cause qu'à la date du 23 février 2006, le projet de lotissement susvisé présenté par la société ... était déjà entré en vigueur au vu de l'approbation du ministre de l'Intérieur du 6 décembre 2005 et que seule l'autorisation de construire une résidence à vingt-deux unités de logements sur la parcelle n° ... en cause a été délivrée le 26 janvier 2007, donc après la vente du 23 février 2006. En outre, le service de révision a constaté dans son rapport du 10 novembre 2009 que les sociétés ... et ... avaient assumé le paiement et la réalisation de l'infrastructure du lotissement et des plans de la résidence projetée.

Eu égard à ces faits, l'affirmation de l'appelante que le prix de vente de 3.000.000 € par elle consenti à son associé unique lors de l'acquisition du 24 octobre 2007 se justifierait par le fait qu'elle aurait acquis non pas un simple terrain, mais tout un projet immobilier, se trouve infirmée par le fait que l'appelante avait déjà pris à sa charge une partie des frais de l'infrastructure du lotissement avant l'acquisition du terrain en cause et que seule l'autorisation de construire pour la résidence est à qualifier d'élément de plus-value par rapport à la valeur du terrain au moment de l'acquisition par Monsieur le 23 février 2006. C'est partant à juste titre que les premiers juges ont insisté sur l'écart important entre la valeur d'acquisition d'un terrain par l'associé d'une société et son prix de cession ultérieur à la société et qu'ils ont vu dans la cession du 24 octobre 2007 effectuée dans les circonstances ci-avant retracées l'indice d'une distribution cachée de bénéfices sur base de la considération qu'un gérant, même moyennement diligent et consciencieux, aurait payé un prix inférieur pour ledit terrain en prenant en compte l'évolution du marché et des prix, mais également le prix d'acquisition du même terrain il y a quelque 20 mois. C'est encore par une application correcte des principes ci-avant énoncés que les premiers juges ont retenu que la charge de la preuve se trouvait renversée par ces éléments et qu'il incombait dès lors à la société ... de prouver l'absence de diminution de bénéfice induite par la réalité et l'équivalence des contreparties par elle reçues, mais que, sur base des éléments leur soumis qui sont essentiellement les mêmes que ceux présentés devant la Cour, elle reste en défaut de prouver de manière suffisante l'existence d'une contrepartie effective et équivalente pour ce prix d'acquisition.

Le moyen afférent de l'appelante ne saurait partant être accueilli.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel de la société ... n'est justifié en aucun de ses moyens et qu'il est partant à rejeter comme étant non fondé.

L'Etat conclut à l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500 € pour les sommes exposées directement et indirectement par lui dans le cadre de l'affaire sous examen. L'Etat fait valoir qu'il ressortirait du rapport de révision du 10 novembre 2009 que le service de révision a critiqué la situation déclarée de l'appelante sur plus de 50 points et que cette dernière n'aurait pas déclaré ses recettes effectivement encaissées et aurait simulé des dépenses d'exploitation, ce qui aurait amené le préposé du bureau d'imposition à dénoncer ces faits au Parquet. L'appelante n'aurait pas contesté la plupart des constats dudit rapport et limité ses contestations à quelques points isolés sans fournir des arguments sérieux dans le seul but d'entraver les poursuites judiciaires pour fraude et escroquerie fiscales à l'encontre des contribuables et, le § 468 (1) AO imposant le sursis de l'instruction pénale tant qu'un recours contre les impositions ayant donné lieu aux poursuites est encore

pendant devant les juridictions administratives. L'Etat ajoute que l'affaire sous examen aurait comme conséquence un encombrement inutile des procédures légalement prévues et l'instruction, par ses services, d'une affaire dans le cadre de laquelle l'Etat est obligé de se défendre en instance d'appel afin de faire reconnaître des réalités clairement établies.

Cette demande est cependant à rejeter, étant donné qu'il ne paraît, au vu des circonstances et des enjeux de l'espèce, pas inéquitable que l'Etat doive assumer les frais pour défendre la validité de ses actes, de manière que les conditions légales pour l'allocation d'une indemnité de procédure à l'Etat ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 13 décembre 2011 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
partant, confirme le jugement entrepris du 3 novembre 2011,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 mars 2012 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. CAMPILL